Giurisprudenza

Civile Sent. Sez. 5 Num. 19793 Anno 2017
Presidente: BIELLI STEFANO
Relatore: SABATO RAFFAELE
Data pubblicazione: 09/08/2017

SENTENZA

sul ricorso 24441-2010 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

2016

contro

1986

MAGNOLIA SRL IN LIQUIDAZIONE;

- intimato -

Nonché da:

MAGNOLIA SRL IN LIQUIDAZIONE in persona del Liquidatore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA

dirittobancario.it

Giurisprudenza

SPALLANZANI 22/A C/O STUDIO BUSSOLETTI & ASSOCIATI, presso lo studio dell'avvocato FRANCESCO FARRIS, rappresentato e difeso dall'avvocato MICHELE GIUSEPPE AMBROSINI giusta delega in calce;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- intimata -

avverso la sentenza n. 111/2009 della COMM.TRIB.REG. delle Marche ~~di ANCONA~~, depositata il 10/07/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 06/06/2016 dal Consigliere Dott. RAFFAELE SABATO;

udito per il ricorrente l'Avvocato CAMASSA che si riporta agli atti;

udito per il controricorrente l'Avvocato USAI per delega dell'Avvocato AMBROSINI che ha chiesto il rigetto del ricorso principale, accoglimento incidentale;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale, rigetto ricorso incidentale.

dirittobancario.it

Giurisprudenza

24441-2010

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Tra il settembre 2000 e il luglio 2001 due società – la 3 M Mobili s.a.s. e la Boccalini Cucine s.a.s. – partecipate al 100% dai coniugi Giovanni Boccalini e Lina Crescentini hanno posto in essere una pluralità di alienazioni con la controparte acquirente Magnolia s.r.l., oggi in liquidazione.

L'Agenzia delle entrate - ritenendo il sussistere di un'unitaria cessione di azienda di tal che il frazionamento operato aveva consentito l'evasione di imposta di registro e aveva generato un credito i.v.a. portato in detrazione senza che ne sussistessero i presupposti, ha notificato alla Magnolia s.r.l. avviso di accertamento in rettifica alla dichiarazione Unico 2001 e mod. 770/2002 contestando:

- indebita deduzione di lire 90.278.957 pari a quota di ammortamento relativa a costo di "insegnamento al personale", non certo né detraibile;
- mancata effettuazione di ritenute d'acconto per lire 33.180.080 per interessi passivi da contratti di finanziamento;
- indebita detrazione i.v.a. per lire 595.370.403 per le operazioni relative al 2001 ricondotte all'unitaria cessione di azienda;
- indeducibilità anche ai fini i.r.a.p. dell'anzidetta voce per "costo di insegnamento del personale" per un'imposta dovuta di euro

dirittobancario.it

Giurisprudenza

1981,13 e mancata effettuazione di ritenute d'acconto ai medesimi fini per euro 17.136,08.

La società ha interposto ricorso innanzi alla commissione tributaria provinciale di Pesaro, che lo ha accolto. L'Agenzia delle entrate ha impugnato la sentenza innanzi alla commissione tributaria regionale delle Marche in Ancona, che in parziale accoglimento dell'appello ha dichiarato dovuta l'imposta di registro, dichiarando però non dovuto il recupero dell'i.v.a. e detraibile il costo pluriennale per lire 90.278.975.

Avverso questa decisione l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, rispetto al quale la contribuente resiste con controricorso contenente ricorso incidentale basato su tre motivi. L'Agenzia deposita memoria cui è allegata sentenza della commissione tributaria regionale delle Marche in Ancona n. 124/2/09 depositata il 13 novembre 2009, munita di attestazione di mancata impugnazione, deducendo non essere più possibile rimettere in discussione la natura dell'operazione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. - Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, co. 1°, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 53 d. lgs. n. 546 del 1992 e 2909 cod. civ. in materia di appello nel processo tributario e di cosa giudicata. Sostiene che la commissione tributaria regionale ha erroneamente ritenuto

dirittobancario.it

Giurisprudenza

calato il giudicato, per mancato appello sul punto dell'Agenzia, su statuizione resa dalla commissione provinciale secondo cui l'i.v.a. – "imposta neutra già versata ... al momento dell'acquisto dei beni e poi incamerata dal fisco" – doveva essere detratta in quanto, in mancanza, si sarebbe determinata una "duplicazione con indebito arricchimento dello stato"; da tanto era derivato il mancato accoglimento delle tesi dell'Agenzia.

2. – Il motivo è fondato. Effettivamente, come emerge dall'atto di appello trascritto debitamente nel ricorso, l'Agenzia, dopo aver sviluppato ampie critiche al ragionamento svolto nella sentenza della commissione provinciale, a sostegno dell'individuazione, come in avviso di accertamento, nel complesso delle operazioni di una cessione di azienda, proponeva gravame anche "insist[endo] nel ritenere" che le operazioni, integrando una cessione, "non sono soggette ad imposta sul valore aggiunto bensì ad imposta di registro con aliquota del 3% sul totale del valore netto dell'operazione" (sottolineatura aggiunta). Nel chiedere, di conseguenza, la riforma della sentenza di primo grado, "con conferma dell'avviso di accertamento", l'ufficio – attraverso l'unione della critica radicale della sentenza impugnata quanto all'applicabilità dell'imposta di registro in luogo dell'i.v.a. e della richiesta di conferma dell'accertamento – con chiarezza sottoponeva alla valutazione del giudice di appello, pur limitata all'esame delle sole questioni oggetto di specifici motivi di

dirittobancario.it

Giurisprudenza

gravame, un "thema decidendum" che, partendo dall'argomento preliminare della ritenuta non soggezione ad i.v.a. del negozio, si sarebbe esteso, in caso di accoglimento, attraverso l'esigenza di valutare la conferma dell'accertamento, al cennato punto della sentenza di primo grado concernente il recupero dell'IVA in quanto, anche solo implicitamente, connesso, in via di conseguenzialità, a quello censurato. In ordine alla fondatezza del motivo può solo dunque menzionarsi, in aggiunta, quanto risultante dalla sentenza depositata dall'Agenzia, in giudicato dopo la proposizione del ricorso per cassazione, la quale – pronunciando su questione diversa (avviso di liquidazione imposta di registro e irrogazione di sanzioni) – ha comunque qualificato l'operazione complessiva come cessione di azienda.

3. - Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia denuncia, in relazione all'art. 360, co. 1°, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 2 co. 3 lett. b), 17, 19 e 26 d.p.r. n. 633 del 1972. Sostiene che erroneamente la sentenza impugnata ha ritenuto il diritto alla detrazione dell'i.v.a. fondato su ulteriore ragione, rispetto a quella dinanzi evidenziata, costituita dal richiamo al "principio cardine dell'ordinamento tributario, quello relativo all'alternanza dei tributi i.v.a. e l'imposta di registro"; negare il diritto creerebbe – secondo la CTR – una "doppia imposizione", violando "il principio di capacità contributiva".

dirittobancario.it

Giurisprudenza

4. – Il motivo è fondato. In conformità di consolidato orientamento di questa Corte (cfr. ad es. sez. 5 n. 12756 del 2002, n. 8959 del 2003, nn. 15068 e 17959 del 2013; sez. un. n. 12146 del 2009), la detrazione di cui all'art. 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 non si relaziona alla formale corresponsione dell'imposta, che il soggetto passivo afferma a sua volta assolta o dovuta per l'acquisto di beni o servizi nell'esercizio dell'impresa, ma richiede che l'i.v.a. sia effettivamente dovuta e cioè corrispondente ad operazioni effettivamente poste in essere e ad essa soggette. In tal senso, questa Corte richiama che gli artt. 17 e 19 del d.p.r. n. 633 del 1972 vanno letti ed interpretati in coerenza con quanto prescritto dagli artt. 17 e 20 della sesta direttiva del consiglio C.E.E., del 15 maggio 1977 n. 77/388 CEE, e del principio affermato dalla Corte di giustizia della comunità con la sentenza 13/12/1989 (c. 342/87), secondo i quali parametri – appunto - l'esercizio del diritto di detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'i.v.a. o versate in quanto dovute, e non si estende all'i.v.a. che sia stata pagata per il semplice fatto di essere stata indicata in fattura.

Ne deriva che, essendo – anche alla luce di quanto si dirà con riguardo al ricorso incidentale – effettivamente il complesso delle operazioni soggette a imposta di registro e non a i.v.a., sussiste la lamentata violazione di legge, avendo la sentenza impugnata

dirittobancario.it

Giurisprudenza

disconosciuto il predetto principio. Quanto innanzi esposto rende non necessario esaminare le questioni sollevate relative a una presunta doppia imposizione, comunque infondate trattandosi di individuare soltanto se il diritto alla detrazione spetti o non spetti.

5. – Con il terzo motivo, la ricorrente principale, in relazione all'art. 360, co. 1°, n. 3 cod. proc. civ. denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 75 t.u.i.r. Con doglianza inserita nella medesima intitolazione, e in effetti costituente autonomo motivo, la stessa denuncia, in relazione all'art. 360, co. 1°, n. 5 cod. proc. civ. vizio di insufficiente motivazione in ordine a fatto controverso e decisivo. Le due censure, in quanto strettamente connesse, possono essere esaminate congiuntamente e accolte. Con esse, l'agenzia fa valere che, a fronte dell'avviso di accertamento che aveva ritenuto non deducibile un rilevante costo per insegnamento al personale, meramente documentato da una fattura di società terza, in assenza di contratto scritto e di altra documentazione attestante che l'attività fosse stata eseguita nella rilevante entità emergente dalla fattura, su appello dell'Agenzia la sentenza della commissione regionale si era limitata a rigettare la prospettazione dell'ufficio richiamando non essere necessaria la redazione di contratto in forma scritta per fondare la deduzione; così facendo, ad avviso della ricorrente, aveva insufficientemente motivato la propria decisione e allo stesso tempo

dirittobancario.it

Giurisprudenza

violato l'art. 75 del t.u.i.r., che pone sul contribuente l'onere della prova dell'effettività del costo subito.

In argomento va data continuità all'indirizzo giurisprudenziale secondo cui, in materia, spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili. A tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa (cfr. ad es. sez. 5, n. 21184 del 08/10/2014).

6. - Con il primo motivo di ricorso incidentale, la Magnolia s.r.l. denuncia, in relazione all'art. 360, co. 1°, n. 3 cod. proc. civ., violazione degli artt. 2555, 2558, 2559 e 2560 cod. civ. e falsa applicazione degli artt. 2 co. 3 lett. b), 17 e 19 d.p.r. n. 633 del 1972, per avere essa Magnolia s.r.l. dimostrato doversi escludere una cessione di azienda senza che emergesse la continuità tra le due attività, a fronte della deduzione di essa Magnolia s.r.l. per cui le operazioni costituivano una modalità di realizzo alternativa al fallimento stante la crisi nella quale versavano le società del gruppo Boccalini.

dirittobancario.it

Giurisprudenza

7. – Il motivo è inammissibile. Giusta fermo orientamento di questa Corte, il vizio della sentenza previsto dall'art. 360 co. 1 n. 3 cod. proc. civ. deve essere dedotto, a pena di inammissibilità del motivo, non solo con la indicazione delle norme asseritamente violate, ma anche, e soprattutto, mediante specifiche argomentazioni intelligibili ed esaurienti intese a motivatamente dimostrare in qual modo determinate affermazioni in diritto contenute nella sentenza gravata debbano ritenersi in contrasto con le indicate norme regolatrici della fattispecie o con l'interpretazione delle stesse fornita dalla giurisprudenza di legittimità, diversamente, impedendo, in mancanza, alla corte regolatrice di adempiere il suo istituzionale compito di verificare il fondamento della lamentata violazione (cfr. ad es sez. 6 - 3, n. 16038 del 2013).

Alla luce di tanto risulta, quindi, inidoneamente formulata la deduzione di "errori di diritto" individuati per mezzo della sola preliminare indicazione delle singole norme pretesamente violate, e una riproduzione delle tesi sostenute dalla parte contribuente, ma non dimostrati per mezzo di una critica delle soluzioni adottate dal giudice del merito nel risolvere le questioni giuridiche poste dalla controversia, specie ove non siano operati - come nella specie - specifici e puntuali richiami dei passaggi contestati della sentenza, né effettuate valutazioni comparative con le opposte soluzioni. Invero, allorché, come nella specie, non risultano indicate le argomentazioni

dirittobancario.it

Giurisprudenza

in diritto contenute nella sentenza gravata che si assumono in contrasto con le norme che si assumono violate o con l'interpretazione fornitane dalla giurisprudenza di legittimità o dalla prevalente dottrina, il motivo è inammissibile. Tanto consente di prescindere da ogni altra considerazione, anche scaturente dalla prodotta sentenza n. 124/2/09 della commissione tributaria regionale sopra citata, circa l'effettiva natura dell'operazione.

8. – Con un secondo motivo di ricorso incidentale, la Magnolia s.r.l. denuncia, in relazione all'art. 360, co. 1°, nn. 3 e 5 cod. proc. civ., violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., lamentando non essersi la commissione regionale pronunciata chiaramente sul motivo d'appello dell'Ufficio concernente le ritenute d'acconto oggetto di recupero, avendo fugacemente disconosciuto la pretesa erariale in motivazione ed avendo poi contraddittoriamente indicato come dovuto il recupero.

Con il terzo motivo del ricorso incidentale, la Magnolia s.r.l. denuncia poi, in relazione all'art. 360, co. 1°, nn. 3 cod. proc. civ., violazione dell'art. 26, co. 5, e dell'art. 61, co. 1, del d.p.r. n. 600 del 1973, nonché dell'art. 127 t.u.i.r. per avere la commissione tributaria regionale erroneamente affermato come dovute le ritenute di acconto, invece omesse, su interessi passivi derivanti da contratti di finanziamento a breve termine stipulati con altre società, sulla base dell'art. 26 co. 5 del d.p.r. 600 del 1973; secondo la contribuente, gli

dirittobancario.it

Giurisprudenza

interessi in questione sarebbero reddito d'impresa e non di capitale e la loro tassazione costituirebbe doppia imposizione.

9. I due motivi, strettamente connessi in quanto concernenti la stessa statuizione contenuta nella sentenza, possono essere esaminati congiuntamente ed accolti.

10. Invero, in disparte ogni considerazione circa l'evidente "lapsus calami" in cui è incorsa la redazione della sentenza impugnata (nella parte in cui all'espressione "le argomentazioni dell'appellante non sono di nessun pregio" segue una decisione di segno contrario), deve – in difformità da quanto ritenuto dalla commissione regionale - affermarsi che - quando conseguiti dalle società ed enti esercenti attività commerciali residenti di cui all'art. 73, primo comma, lett. a) e b), o dalle stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lett. d) o nell'esercizio di imprese commerciali – gli interessi su mutui, finanziamenti o simili non costituiscono reddito di capitale e vanno qualificati come una delle componenti attive rilevanti per la determinazione del reddito di impresa. Da ciò deriva che non sorge, conseguentemente, per il soggetto erogante l'obbligo di effettuare la ritenuta d'imposta.

11. - Rileva al riguardo la Corte che tanto si ricava del d.p.r. n. 917 del 1986. Tale decreto, che all'art. 44, primo comma, indica gli interessi e simili proventi come redditi di capitale, all'art. 48, sotto la rubrica "redditi imponibili ad altro titolo", dispone: al primo comma

dirittobancario.it

Giurisprudenza

"non costituiscono redditi di capitale gli interessi, gli utili e gli altri proventi di cui ai precedenti articoli conseguiti dalle società e dagli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), e dalle stabili organizzazioni dei soggetti di cui alla lettera d) del medesimo comma, nonché quelli conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali"; e, al secondo comma, "i proventi di cui al comma 1, quando non sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva, concorrono a formare il reddito complessivo come componenti del reddito d'impresa" (v. art. 85 primo comma lett. g) e art. 89 co. 5-7). Correlativamente, nel definire la base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti ai fini dell'i.re.s. di cui all'art. 75 del medesimo d.p.r., l'art. 81 sotto la rubrica "reddito complessivo", statuisce che "il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione".

Ciò acclarato in ordine alla natura di reddito di impresa costituito da interessi pagati tra società commerciali residenti e soggetti come sopra equiparati, va esaminato altresì quanto disposto dall'art. 26 del d.p.r. n. 600 del 1973, nel testo "ratione temporis" applicabile, il quale – dettando norme in tema di "ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale" (dizione questa che tratta separatamente gli

dirittobancario.it

interessi – per la loro natura diversificata quale redditi di impresa o capitale – dagli altri redditi di capitale) – prescrive ai primi quattro commi obblighi di effettuazione di ritenute sui proventi della specie che esulano dal caso in esame (quali interessi bancari ecc.), al quale – astrattamente – potrebbe applicarsi, come indicato nel motivo di ricorso, la sola norma residuale del co. 5, che stabilisce: "i soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23 operano una ritenuta del 12,50 per cento a titolo d'acconto, con obbligo di rivalsa, sui redditi di capitale da essi corrisposti, diversi da quelli indicati nei commi precedenti e da quelli per i quali sia prevista l'applicazione di altra ritenuta alla fonte o di imposte sostitutive delle imposte sui redditi. Se i percipienti non sono residenti nel territorio dello Stato o stabili organizzazioni di soggetti non residenti la predetta ritenuta è applicata a titolo d'imposta ed è operata anche sui proventi conseguiti nell'esercizio d'impresa commerciale. La predetta ritenuta è operata anche sugli interessi ed altri proventi dei prestiti di denaro corrisposti a stabili organizzazioni estere di imprese residenti, non appartenenti all'impresa erogante, e si applica a titolo d'imposta sui proventi che concorrono a formare il reddito di soggetti non residenti ed a titolo d'acconto, in ogni altro caso." Tale complessa serie di disposizioni, da un lato, prescrive in generale l'applicazione delle ritenute sui "redditi di capitale", tra cui come detto non rientra il pagamento di interessi tra società commerciali residenti ed enti assimilati, che è reddito di

dirittobancario.it

impresa; d'altro lato, estende, con dizione specifica, l'obbligo di effettuazione di ritenute anche sugli interessi e proventi assimilati, ma ciò solo se corrisposti a favore di soggetti specifici, in particolare non residenti. E' evidente, dunque, che la predetta norma – in un più ampio quadro normativo su cui non necessita soffermarsi – faccia da "pendant" alla citata disposizione di cui all'art. 48, secondo comma, d.p.r. n. 917 del 1986, secondo la quale gli interessi concorrono a formare il reddito complessivo come componenti del reddito d'impresa, ad eccezione dei casi in cui siano "soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva". Ne deriva che nessuna ritenuta è prevista, neppure a titolo di acconto, in casi come quello di specie in cui gli interessi sono corrisposti a società residente. Ciò detto quanto all'esegesi letterale della disciplina, può aggiungersi che anche sotto il profilo sistematico e della "ratio" è ben comprensibile che si applichino ritenute – nei casi rilevanti a titolo di imposta – nei confronti dei soggetti non residenti, in applicazione del principio della tassazione su base territoriale o della fonte ("principle of source"), mentre non è necessaria l'applicazione delle ritenute stesse nei confronti degli enti commerciali residenti, tassati su base mondiale per redditi ovunque prodotti dallo stato della "residenza" ("worldwide principle"), il quale – almeno per quanto concerne l'Italia – dispone di adeguato strumentario per i controlli, stante anche la contestuale ricomprensione nel perimetro di altre tipologie di

dirittobancario.it

Giurisprudenza

imposizione (in particolare, ricadendo il contratto da cui deriva la corresponsione di interessi da società a società in ambito i.v.a. anche se in esenzione ex art. 10, primo comma, n. 1) del d.p.r. n. 633 del 1972 ed essendo esso soggetto ad imposta di registro in caso d'uso ex art. 5 secondo comma del d.p.r. n. 131 del 1986).

12. - Nel medesimo senso della operatività della ritenuta d'acconto nel caso di specie si è, del resto, già espressa questa Corte tempo addietro (in riferimento specifico alle disposizioni di cui al d.p.r. n. 597 del 1973, sez. 1, n. 534 del 1996).

Va conclusivamente formulato il seguente principio di diritto: "quando conseguiti dalle società ed enti esercenti attività commerciali residenti di cui all'art. 73, primo comma, lett. a) e b) del d.p.r. n. 917 del 1986 o dalle stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lett. d) o nell'esercizio di imprese commerciali, gli interessi su mutui, finanziamenti o simili non costituiscono in base all'art. 48 del medesimo d.p.r. reddito di capitale e vanno qualificati come una delle componenti attive rilevanti per la determinazione del reddito di impresa; non sorge, conseguentemente, per il soggetto erogante l'obbligo di effettuare la ritenuta d'imposta, salvi i casi espressamente previsti dall'art. 26 del d.p.r. n. 600 del 1973."

13. - Il ricorso principale va dunque nel suo complesso accolto; va rigettato il primo motivo di quello incidentale, mentre vanno accolti il secondo e il terzo motivo di quest'ultimo. Non essendo necessari

dirittobancario.it

Giurisprudenza

ulteriori accertamenti in fatto, questa Corte può, cassata senza rinvio la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, pronunciare nel merito e, accolto parzialmente l'originario ricorso della Magnolia s.r.l., ora in liquidazione, limitatamente alla non soggezione a ritenuta d'acconto degli interessi su finanziamenti tra società, rigettare lo stesso ricorso originario per le residue doglianze.

14. - Le spese dell'intero giudizio vanno compensate alla luce della solo parziale fondatezza dell'originario ricorso.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale e il secondo e terzo motivo di quello incidentale, che rigetta nel resto; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, pronunciando nel merito, accoglie l'originario ricorso avanzato dalla Magnolia s.r.l. limitatamente alla non soggezione a ritenuta d'acconto degli interessi su finanziamenti tra società; rigetta il ricorso originario nel resto; compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione quinta civile, il 6 giugno 2016.

Il consigliere estensore

Il presidente

dirittobancario.it